**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**3e chambre**

N° 34547 du rôle
Inscrit le 16 mai 2014

**Audience publique extraordinaire du 10 juillet 2015**

Recours formé par Monsieur ..., Luxembourg
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'impôt sur le revenu

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34547 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 16 mai 2014 Monsieur ..., demeurant à B-… (Belgique), …, par laquelle a été introduit un recours à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 février 2014 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 30 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 juillet 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 mars 2015.

---

Par un courrier du 28 septembre 2012, le bureau d'imposition Luxembourg X de l'administration des Contributions directes, ci-après désignés respectivement par « le bureau d'imposition » et par « l'administration », invita Monsieur ... à remettre sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 endéans un mois.

En date du 30 novembre 2012, le bureau d'imposition fit parvenir à Monsieur ... une sommation conformément au paragraphe 202, alinéa 6 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », le mettant en demeure de remettre sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 jusqu'au 5 janvier 2013 au plus tard sous peine de se voir infliger une astreinte à hauteur de ....- €.

En date du 3 janvier 2013, Monsieur ... adressa au bureau d'imposition sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, datée au 1er janvier 2013.

Par courrier du 8 janvier 2013, le bureau d'imposition informa Monsieur ... et son épouse, Madame ...-..., sur base du § 205 AO, que l'imposition de leurs revenus différera de leur déclaration, étant donné que leur demande de déduction de charges extraordinaires, ainsi que de l'excédent de frais d'obtention et de dépenses spéciales aurait été introduite tardivement.

Le bureau d'imposition émit le 30 janvier 2013 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2011.

Monsieur ... adressa en date du 10 mars 2013 une réclamation contre le prédit bulletin de l'impôt sur le revenu au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par décision du 17 février 2014, répertoriée sous le numéro C 18462 du rôle, le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 13 mars 2013 par le sieur ..., demeurant à B-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 30 janvier 2013 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé à un « rejet de charges » ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que pour l'année litigieuse, les réclamants, résidents de la Belgique et tous les deux salariés auprès d'un employeur situé au Grand-Duché, sont en principe imposables au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. les contribuables non résidents occupés comme salariés au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçant leurs activités d'une façon continue pendant cette période, ainsi que les contribuables non résidents visés à l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. et dont au moins l'un des époux touche des revenus d'une occupation salariée exercée au Grand-Duché ou des revenus résultant de pensions ou de rentes visés au numéro 5 de l'article 156 L.I.R, tombent sous l'application de l'article 153 L.I.R. en ce qui concerne les conditions de l'imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt ;*

*Considérant que le réclamant et son épouse, imposables collectivement en vertu des dispositions de l'article 157bis alinéa 3 L.I.R., répondent aux conditions de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. et qu'il y a ainsi lieu de vérifier s'ils sont imposables par voie d'assiette en vertu des dispositions de l'article 153 L.I.R. ;*

*Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er L.I.R. ensemble l'article 3 numéro 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, à imposition par voie d'assiette si, en cas de cumul de plusieurs rémunérations passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions, le revenu imposable dépasse ... euros ;*

*Considérant qu'après examen du dossier fiscal du réclamant et de son épouse, il s'avère que le revenu imposable de ces derniers s'élève à ... euros pour l'année litigieuse et qu'ils sont partant obligatoirement imposables par voie d'assiette en vertu du jeu des articles 157 alinéa 4 L.I.R. et 153 L.I.R. ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 1er L.I.R., les contribuables non résidents ne sont autorisés à défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec des revenus indigènes ; que l'alinéa 2 de l'article 157 dit encore non applicable à l'égard des contribuables non résidents les articles 109, alinéa 1, numéros 1 à 3 L.I.R. (certaines dépenses spéciales), 127 L.I.R. (abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires) et 154ter L.I.R. (crédit d'impôt monoparental); que ces dispositions restrictives sont dues au fait que les contribuables non résidents sont imposables uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 L.I.R. et que, lorsqu'ils ne dépassent pas un certain seuil de revenus réalisés au Grand-Duché, il est supposé que leur situation personnelle et familiale est suffisamment prise en compte dans leur État de résidence, notamment par le biais de certains abattements, de tranches de revenus exonérés, etc. ;*

*Considérant que par dérogation aux dispositions des alinéas 1 et 2 de l'article 157 L.I.R. les charges et dépenses y énumérées peuvent être déduites dans le cadre d'une imposition selon les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ; qu'en vertu de l'article 157ter alinéa 1E` L.I.R. les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; que l'application de l'article 157ter L.I.R. permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ;*

*Considérant qu'à l'endroit des contribuables non résidents salariés, le nombre des cas de figure dans lesquels une imposition par voie d'assiette a lieu, est bien plus restreint qu'à l'endroit des contribuables résidents (cf article 157 alinéas 3 et 4 L.I.R.) et que le régime d'imposition prévu aux articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R. (dans la suite ce régime d'imposition est désigné par « régime commun ») diffère nettement de celui prévu à l'article 157ter L.I.R.; que pour être imposables d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R., les contribuables en question doivent, contrairement à ce qui est le cas pour une imposition par voie d'assiette selon le régime commun applicable aux contribuables non-résidents, renseigner sur l'ensemble de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; qu'en plus, un grand nombre de revenus étrangers sont pris en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus indigènes ; qu'en résumé, et selon les termes de la circulaire L.I.R. n°*

*157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions, le régime d'imposition de l'article 157ter L.I.R. assimile par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R., les contribuables non résidents aux contribuables résidents, tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt ; qu'il résulte que le régime d'imposition prévu à l'article 157ter L.I.R., uniquement applicable sur demande diverge nettement du régime commun applicable aux contribuables non résidents, prévu aux articles 157 et 157bis L.I.R., de manière à constituer un régime d'imposition à part ;*

*Considérant qu'il ressort du dossier fiscal du réclamant et de son épouse qu'ils ont demandé à être imposés d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ;*

*Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions « le régime d'imposition de l'article 157ter n'est applicable que sur demande des contribuables non résidents et ne peut par conséquent jouer qu'en leur faveur. En effet, au cas où les dispositions de l'article 157ter s'avéreraient être en défaveur des contribuables non résidents, l'impôt relatif à leurs revenus indigènes est à déterminer conformément aux dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R. » ;*

*Considérant que dans le cas d'un contribuable non résident salarié, obligatoirement imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. ensemble l'article 153 L.I.R., disposant d'une seule fiche de retenue d'impôt et dont le salaire a été correctement soumis à la retenue d'impôt sur les salaires, la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., compte tenu du fait que ces dispositions ne peuvent jouer qu'en faveur du contribuable et qu'elles permettent de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, cotisations d'épargne-logement, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, tend manifestement à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt sur les salaires ; que dans un pareil cas, la demande de l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. constitue une demande en restitution d'impôts au sens du § 153 AO ;*

*Considérant que dans le cas des contribuables non résidents mariés, rangés dans la classe d'impôt 2 et dont chacun dispose d'une ou de plusieurs fiches de retenue d'impôt du fait qu'il réalise au Grand-Duché un salaire y imposable, la retenue d'impôt sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s) est déterminée de manière forfaitaire par la fixation du taux de retenue de 12% prévu à l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions ; que dû à la fixation forfaitaire de la retenue sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s), un décompte annuel au sens de l'article 145 L.I.R. ou une imposition par voie d'assiette, dans le cadre desquels les revenus du ménage sont cumulés, peut donner lieu soit à un remboursement d'impôt (au cas où le taux de retenue de 12 % s'avérerait trop élevé), soit à un paiement supplémentaire d'impôt sur le revenu au cas où ce taux s'avérerait insuffisant ;*

*Considérant donc qu'une application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. dans le chef des contribuables disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, n'entraîne pas nécessairement un remboursement de retenue d'impôt sur salaire ; que toutefois l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., permettant de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, etc.) qui ne sont généralement pas*

*déductibles dans le chef des contribuables non résidents, conduit, en principe, à une diminution d'un éventuel solde d'impôt à payer après imposition, ce qui, économiquement, a le même effet qu'un remboursement d'impôt, à savoir la réduction de la dette d'impôt annuelle globale ; que la seule différence est que le contribuable n'ayant pas intégralement payé l'impôt sur le revenu dû, par voie de retenue d'impôt sur ses salaires mensuels ou sous forme d'avances d'impôt, a pu disposer des sommes dues à l'État jusqu'au jour de l'échéance de l'impôt dû, un mois après l'imposition ;*

*Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., introduite, comme en l'espèce, par des contribuables non résidents obligatoirement imposables par voie d'assiette et disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, est à assimiler à une demande de remboursement au sens du § 153 AO ;*

*Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ; qu'en l'espèce le réclamant et son épouse ont introduit leur demande en date du 3 janvier 2013 alors qu'ils auraient dû l'introduire jusqu'au 31 décembre 2012 au plus tard ; que, partant, la dite demande est à considérer comme tardive ;*

*En ce qui concerne « le délai jusqu'au 5 janvier »*

*Considérant qu'en vertu du § 167 AO, ensemble l'article 4 du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 L.I.R., toute personne invitée par l'administration des contributions directes à présenter une déclaration pour l'impôt sur le revenu est tenu de le faire ;*

*Considérant qu'en vertu du § 167 alinéa 3 AO, le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 était le 31 mars 2012; qu'en vertu du § 167 alinéa 4 AO le bureau d'imposition aurait pu proroger le délai légal jusqu'au 30 juin 2012; que les réclamants n'avaient cependant pas demandé de prorogation du délai auprès du bureau d'imposition compétent ;*

*Considérant qu'en date du 28 septembre 2012, le réclamant et son épouse ont reçu de la part du bureau d'imposition compétent un rappel les invitant à déposer la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 pour le 28 octobre 2012 au plus tard, mais qu'ils ont jugé utile de ne pas donner suite à cette invitation ;*

*Considérant qu'à défaut de remise d'une déclaration d'impôt sur le revenu, le bureau d'imposition est obligé, en vertu du § 217 AO, à procéder par voie de taxation des bases imposables : « (1) soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (...) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. » ;*

*Considérant qu'avant de procéder à une taxation des bases imposables en vertu du § 217 AO, le bureau d'imposition doit exploiter l'ensemble des moyens à sa disposition afin d'apprendre lesdites bases d'imposition ;*

*Considérant que le bureau d'imposition est autorisé par le § 202 alinéa 1er AO à*

*prononcer des astreintes pour amener les contribuables récalcitrants à s'acquitter de leurs obligations fiscales, en l'occurrence l'obligation d'une remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu ;*

*Considérant que dans sa requête, le réclamant s'est exprimé de la manière suivante: « Il est discutable de m'accorder un délai jusqu'au 5 janvier sous peine d'une amende de 400,- eur alors que d'annoncer d'emblée que passé l'échéance du 31 décembre je perdais mes droits à déductions aurait été beaucoup plus clair. » ;*

*Considérant que sur base du § 202 alinéa 6 AO, le bureau d'imposition a signalé au réclamant et à son épouse, dans un courrier du 30 novembre 2012, que s'il n'était pas en possession de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu jusqu'au 5 janvier 2013 au plus tard, il se verrait dans l'obligation de leur infliger une astreinte ;*

*Considérant que, comme mentionné ci-avant, le bureau d'imposition n'est pas autorisé à proroger le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu au-delà du 30 juin 2012; que, dès lors, ni le rappel adressé au réclamant et à son épouse en date du 28 septembre 2012, ni la sommation d'astreinte du 30 novembre 2012 en vertu du § 202 alinéa 6 AO, ne constituent une prorogation du délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu ;*

*Considérant qu'avant de procéder à la fixation d'une astreinte, le bureau d'imposition est retenu, en vertu du § 202 alinéa 6 AO, d'accorder un délai approprié au contribuable afin de donner suite à ses injonctions; qu'en l'espèce, le délai accordé au réclamant et à son épouse pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, à défaut de respect duquel le bureau d'imposition aurait procédé à la fixation d'une astreinte, avait été fixé au 5 janvier 2013; que le délai prévu par le § 202 alinéa 6 AO ne se trouve en aucun rapport avec le délai légal visé au § 153 AO et n'a donc aucune influence sur les conséquences engendrées par le non-respect de ce dernier ;*

*Considérant à titre incident qu'il résulte du dossier d'imposition du réclamant et de son épouse que ces derniers ont remis leurs déclarations d'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010 respectivement le 5 novembre 2009 (au lieu du 31 mars 2009), le 4 novembre 2010, et le 31 octobre 2011 ; qu'ils semblent systématiquement ignorer le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu, affichant ainsi une certaine négligence dans l'acquittement de leurs obligations fiscales et ne devant imputer qu'à eux-mêmes les conséquences désavantageuses de leur incurie ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée.* […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 mai 2014, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 17 février 2014.

Il convient de constater que ladite requête, rédigée sous forme d'un courrier, mentionne dans son entête également le nom de Madame …. Dans la mesure où la requête n'a cependant été signée que par Monsieur ... seul, le tribunal est amené à conclure que le présent

recours a été introduit uniquement au nom de ce dernier.

Le délégué du gouvernement conteste la recevabilité du recours, au motif qu'il omettrait d'indiquer la décision contre laquelle il est dirigé, et, partant, aussi le moyen en droit à la base dudit recours.

Il convient de souligner que si la requête introductive doit contenir, entre autres, « *l'objet de la demande* » et « *la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé* », d'après les exigences posées par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », aux termes de l'article 29 de la même loi, l'inobservation des règles de procédure n'entraîne cependant l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense.

D'après ledit article 29, la juridiction saisie est appelée à effectuer une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense. En l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande.[1]

Dans les hypothèses où le législateur a admis la recevabilité des recours introduits par les justiciables particuliers agissant par eux-mêmes, les termes y visés sont à apprécier dans la mesure du possible de façon à dégager le sens dont l'expression a été souhaitée par son auteur, plutôt que de s'attacher au sens littéral des mots employés, le tout au bénéfice de considérations d'effet utile. [2]

En l'espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur, mécontent de l'imposition de son revenu fixée par le bulletin pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, a introduit auprès du directeur une réclamation à l'encontre dudit bulletin, laquelle a été rejetée pour être non fondée par une décision du directeur du 17 février 2014. Il y a dès lors lieu d'admettre que la requête introductive d'instance, reprochant, à la page deux, à la « *direction des impôts* » d'avoir commis des fautes, est dirigée contre la décision du directeur du 17 février 2014.

Pour le surplus, force est au tribunal de noter que le délégué du gouvernement a pris position, dans son mémoire en réponse, par rapport à la décision du directeur, de sorte que la partie étatique a pu assurer sa défense de façon valable et complète. Dès lors, en l'absence d'une violation des droits de la défense de la partie étatique, l'inobservation des règles de procédure invoquée n'a pu entraîner l'irrecevabilité de la demande.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter pour ne pas être fondé.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.[3]

---

[1] Cour adm. 1er juillet 2010, n° 26420C et 26421C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 289.
[2] Trib. adm. 5 mars 2009, n° 23890 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 809 et autres références y citées.
[3] *Ibidem.*

Dès lors, en l'espèce, malgré le défaut de précision, par le demandeur, quant à la nature du recours intenté au moyen de sa requête, il y a lieu de considérer que le demandeur, qui n'est pas un professionnel de la postulation, a entendu introduire le recours tel que prévu par la loi contre une décision du directeur.

Etant donné que le paragraphe 131 AO prévoit en la matière un recours de pleine juridiction, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit.

Le délégué du gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours en réformation pour violation de l'article 57 de la loi du 21 juin 1999 et ce au motif que le demandeur, qui a son domicile en Belgique, n'aurait pas élu domicile au Luxembourg dans le cadre de la présente requête.

Aux termes de l'article 57 de la loi du 21 juin 1999, en matière fiscale, « *La requête introductive d'instance signée par le requérant ou son mandataire contient outre les indications prévues à l'article 1er une élection de domicile au Grand-Duché lorsque le requérant ou son mandataire demeurent à l'étranger.* »

S'il en résulte que le demandeur, en tant que non résident, est en principe tenu d'élire, dans la requête introductive d'instance, domicile au Luxembourg, étant relevé que la requête introductive d'instance ne contient en l'espèce aucune élection de domicile, ce principe est cependant à appliquer conjointement avec celui inscrit à l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 précitée, aux termes duquel « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

L'article 29 sous revue emporte pour la juridiction saisie une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense. En l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la réglé de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande.[4]

En l'occurrence, devant le fait avéré que l'Etat a pu assurer sa défense de façon valable et complète, en prenant notamment position au travers de son mémoire en réponse par rapport aux moyens soulevés dans la requête du demandeur et à défaut par la partie étatique d'avoir indiqué, que ce soit dans ses écrits, ou que ce soit à l'audience des plaidoiries, malgré une question afférente posée par le tribunal administratif, en quoi ses droits de la défense auraient été violés, l'inobservation des règles de procédure invoquée plus particulièrement au niveau de l'élection de domicile n'a pu entraîner l'irrecevabilité de la demande.

Le moyen d'irrecevabilité tel que soulevé par le délégué du gouvernement est par conséquent à rejeter pour ne pas être fondé.

Le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 17 février 2014 est

---

[4] Cf. note de bas de page n° 1 ; T. adm. 14 février 2011, n° 26808du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 290 et autres références y citées.

partant recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir, en fait, avoir souscrit en 2011, ensemble avec son épouse, Madame …, des assurances solde restant dû auprès d'une compagnie d'assurances luxembourgeoise pour couvrir leur crédit bancaire, montants dont ils demanderaient la déduction totale dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, qu'il déclare avoir envoyée le 2 janvier 2013 à l'attention du bureau d'imposition.

En droit, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir tenu compte de sa demande du 1er janvier 2013 relative à la déduction de charges extraordinaires, ainsi qu'à l'excédant de frais d'obtention et de dépenses spéciales de l'année 2011.

Dans ce contexte, il estime encore avoir été induit en erreur par le courrier du bureau d'imposition du 30 novembre 2012, en ce que celui-ci se serait limité à le mettre en demeure de déposer sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 avant le 5 janvier 2013 sous peine de se voir infliger une astreinte à hauteur de ….- €, sans l'avoir, cependant, averti que, passé le 31 décembre 2012, il ne pourrait plus demander ni la déduction de charges extraordinaires, ni l'excédant de frais d'obtention et de dépenses spéciales.

Finalement, le demandeur reproche au directeur de ne pas l'avoir traité de la même façon que les autres ménages fiscaux se trouvant dans la même situation que lui, sans cependant développer d'avantage ce moyen.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il est constant en cause que le 3 janvier 2013, le demandeur a, en son nom et au nom de son épouse, Madame … introduit auprès du bureau d'imposition une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 pour demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de dépenses spéciales et de charges extraordinaires en relation avec une souscription, en 2011, d'assurances solde restant dû.

Le demandeur ne conteste pas non plus la conclusion du directeur selon laquelle lui-même et son épouse remplissent les conditions prévues par les articles 157, alinéa 4 et 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », pour être soumis à l'imposition par voie d'assiette, mais que, en tant que non résidents, ils ne sont, aux termes de l'article 157, alinéa 1er LIR, pas « […] *autorisés à défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec des revenus indigènes*. »

Or, par dérogation aux disposition de l'article 157 LIR, l'article 157*ter* LIR, qui dispose « *(1) Par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis, les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus indigènes et de leurs revenus professionnels étrangers. Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus*

*professionnels étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable.*

[…]

*(3) La demande visée à l'alinéa 1^er^ entraîne une imposition par voie d'assiette.* », les charges et dépenses énumérées aux alinéas 1^er^ et 2 de l'article 157 précité peuvent être déduites dans le cadre d'une imposition selon cette disposition. Dans la mesure où la demande d'application des dispositions de l'article 157*ter* LIR tend à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt sur les salaires, c'est à bon droit que le directeur a considéré que la demande litigieuse constitue une demande en restitution d'impôts au sens du paragraphe 153 AO.

Or, aux termes du paragraphe 153 AO « *Wo ausser den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nichts anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahrs geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind.* »

En l'espèce, il ressort des pièces du dossier, et notamment de deux certificats établis par CARDIF LUX VIE en date du 26 janvier 2012, que les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont la souscription, par le demandeur et son épouse, fin 2010, à deux assurances solde restant dû, courant à partir du mois d'octobre 2010 et dont la prime unique s'est élevée à ….- €, respectivement à ….- €. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré en l'espèce le 31 décembre 2012.

Or, il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande en restitution d'impôts est entrée auprès du bureau d'imposition en date du 3 janvier 2013, partant après l'expiration du délai prévisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation du demandeur comme non fondée.

S'agissant du reproche du demandeur que le bureau d'imposition lui a indiqué que la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 est à introduire jusqu'au 5 janvier 2013 sous peine d'une astreinte, sans indiquer de plus qu'après le 31 décembre 2012, il perd son droit à demander la restitution d'impôts pour l'année 2011 au sens du paragraphe 153 AO, ce qui l'aurait induit en erreur, il convient de retenir, d'une part, que le bureau d'imposition ne peut accorder une prorogation du délai légal prévu au paragraphe 167, alinéa 4 AO que jusqu'au 30 juin, en l'espèce jusqu'au 30 juin 2012, et d'autre part, que la mention d'un délai jusqu'au 5 janvier 2013 a seulement visé l'application d'une astreinte, mais non pas le délai prévu pour introduire une demande de restitution d'impôts pour l'année 2011 sur le fondement du paragraphe 153 AO.

Il s'ensuit que le demandeur n'a pas pu être induit en erreur, le courrier afférent du bureau d'imposition n'ayant pu être interprété comme une prorogation du délai au sens du paragraphe 167, alinéa 4 AO.

Enfin, il convient de relever qu'aucune disposition légale en matière fiscale n'impose au bureau d'imposition d'avertir le contribuable au préalable du risque d'expiration du délai inscrit au paragraphe 153 AO.

Le moyen afférent est partant rejeté.

Finalement, concernant le moyen tiré d'un prétendu traitement inégalitaire du demandeur par rapport aux autres ménages fiscaux se trouvant dans la même situation que lui, notamment celle, pour des contribuables non résidents, d'avoir introduit tardivement une demande de restitution d'impôts, le tribunal est amené à relever qu'en l'espèce, le demandeur se contente de supposer une violation du principe d'égalité devant l'impôt sans toutefois indiquer spécifiquement en quoi ce principe serait violé dans le cas de l'espèce.

Or, force est au tribunal de rappeler qu'un moyen non autrement développé est à écarter. Tel est le cas d'un moyen non assorti de la précision requise par rapport aux dispositions légales concrètement visées. Il ne suffit dès lors pas d'invoquer d'une manière générale une éventuelle violation du principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt, mais encore faut-il que le demandeur, pour pouvoir aboutir utilement dans ses moyens, indique concrètement, pour ce qui est de ce principe, consacré par l'article 10*bis* de la Constitution, en quoi consiste la discrimination dont il se prévaut par rapport aux autres contribuables se trouvant dans une situation comparable à la sienne et qu'il indique concrètement l'incidence de cette contrariété sur la légalité de la décision déférée.

A défaut de ce faire, le moyen afférent est à rejeter.

Au vu des développements qui précèdent et en l'absence d'autres moyens soulevés par le demandeur, le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours en reformation en la forme tel que dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 février 2014 ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 10 juillet 2015, à 15.00 heures, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 juillet 2015
Le greffier du tribunal administratif